



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D.C., cinco (5) de febrero de dos mil diecinueve (2019)

Radicación número: 05001-23-33-000-2014-01261-01(22636)

Actor: SEGUROS DEL ESTADO S.A.

Demandado: U.A.E. DIAN

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho

Temas: Sanción por devolución improcedente del IVA. Notificación. Liquidación. Exigibilidad a la aseguradora. Aplicación del principio de favorabilidad.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección Cuarta a decidir el recurso de apelación interpuesto por la apoderada de la sociedad Seguros del Estado S.A., parte demandante en el presente proceso, contra la sentencia

del 28 de abril de 2016 proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que dispuso¹:

PRIMERO: NO SE DECLARA PROBADA LA EXCEPCIÓN DE CADUCIDAD DE LA ACCIÓN propuesta por la demandada DIAN.

SEGUNDO: Se niega la pretensión de nulidad de la Resolución Sanción No. 11241201300039 del 22 de enero de 2013 expedida por la DIAN, en tanto no se encuentran probados los vicios de expedición irregular, violación al debido proceso, y violación a las normas superiores en que se funda, alegados en contra del acto administrativo demandado.

TERCERO: SE NIEGAN las demás pretensiones de la demanda promovida por la sociedad **SEGUROS DEL ESTADO S.A.** contra la **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.**

CUARTO: CONDÉNESE en costas y agencias en derecho a Seguros del Estado S.A., conforme a los artículos 188 del CPACA, 365 y 366 del CGP. Por Secretaría de este Tribunal, procédase a su liquidación.

QUINTO: NOTIFÍQUESE la sentencia de conformidad con el artículo 203 del C.P.A.C.A.

SEXTO: Una vez ejecutoriada esta providencia, archívese el expediente (negrillas y mayúsculas originales).

ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1. Pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad Seguros del Estado S.A., solicitó que se hicieran las siguientes declaraciones y condenas²:

1. Que se declare la Nulidad de la Resolución Sanción No.112412013000039 del 22 de enero de 2013, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de

¹ Folio 322 y ss.

² Folio 10 y ss.

Impuestos de Medellín, Acto Administrativo que NUNCA fue notificado a Seguros del Estado S.A.

2. Que se declare que la Resolución Sanción No.112412013000039 del 22 de enero de 2013, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín no fue notificada a Seguros del Estado S.A.

3. Que se declare que la Resolución Sanción No.112412013000039 del 22 de enero de 2013, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín no se encuentra ejecutoriada frente a Seguros del Estado S.A. y no le pueden ser exigibles sus efectos.

4. Que a título de restablecimiento del derecho se ordene la devolución inmediata de los dineros que Seguros del Estado S.A., pagó y/o deba pagar a la DIAN en virtud de éstas injustas actuaciones.

5. Que se ordene, en el evento de haberse impuesto alguna medida cautelar por parte de la DIAN en virtud de un cobro coactivo, el levantamiento de las medidas cautelares, a la luz del artículo 837 del Estatuto Tributario.

6. Que se condene en costas y gastos procesales a la DIAN.

1.2. Hechos relevantes para el asunto

1.2.1.- El 31 de julio de 2009, Seguros del Estado S.A. expidió la póliza de seguro de cumplimiento de Disposiciones Legales No. 65-43-101000164, con el fin de garantizar el cumplimiento de las disposiciones legales vigentes relacionadas con la devolución del impuesto a las ventas correspondiente al tercer bimestre año gravable 2009 de la sociedad Magrocol S.A.S, en su calidad de contribuyente, más los intereses que se llegaren a causar.

La póliza estuvo vigente entre el 31 de julio de 2009 y el 31 de agosto de 2011. El valor asegurado fue de \$513.608.000 y la beneficiaria fue la U.A.E. DIAN.

1.2.2.- El 19 de julio de 2012, Seguros del Estado S.A. fue notificado del Pliego de Cargos No. 112382012000412 del 13 de julio de 2012, proferido por la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín – División de Gestión de Fiscalización Tributaria, por medio

del cual se proponía la imposición de una sanción a la sociedad Magrocol S.A.S.

1.2.3.- El 3 de agosto de 2012 Seguros del Estado, actuando por intermedio de apoderado, radicó ante la DIAN respuesta al pliego de cargos No. 112382012000412 en el que expresamente manifestó como dirección para notificaciones procesales la siguiente: carrera 11 No. 90-20 de la ciudad de Bogotá.

1.2.4.- En virtud de la expedición de la Ley 1607 de 2012 y el Decreto reglamentario No. 699 de 2013, Seguros del Estado S.A., presentó el 31 de agosto de 2013 solicitud de terminación por mutuo acuerdo del proceso administrativo sancionatorio, acogándose al beneficio consagrado en el artículo 148 de la referida ley, con el fin de conciliar los valores discutidos en el Pliego de Cargos No. 112382012000412 del 13 de julio de 2012, para lo que pagó el impuesto en discusión por valor de \$497.752.000.

1.2.5.- El 30 de septiembre de 2013 Seguros del Estado S.A es notificada del acta No. 193 del 20 de septiembre de 2013, proferida por el Comité Especial de Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo de la DIAN, en la que se decidió no transar y en consecuencia, no terminar por mutuo acuerdo el proceso administrativo sancionatorio toda vez que, "contra el acto administrativo no se agotó la vía gubernativa".

1.2.6.- El 9 de octubre de 2013 Seguros del Estado S.A radicó recurso de reposición y en subsidio apelación contra la anterior decisión.

1.2.7.- Mediante Resolución No. 012 del 24 de octubre de 2013 la DIAN resolvió el recurso de reposición interpuesto por Seguros del Estado. En ese acto, se confirmó la decisión porque se consideró que la resolución sanción se encontraba en firme, en tanto fue debidamente notificada a la Aseguradora y contra la misma no se interpusieron los recursos de ley.

En relación con la notificación, se manifestó que el acto administrativo fue remitido a la dirección indicada en el RUT del

apoderado, esto es, la carrera 79A No. 6B-81, apartamento 101 Barrio Castilla, Urbanización Catania, Bogotá.

Como el correo fue devuelto, se procedió a publicar la resolución sanción en la página web de la DIAN el día 9 de marzo de 2013, de conformidad con el artículo 568 del Estatuto Tributario.

1.2.8.- Con esos mismos argumentos, el Comité de Conciliación y Defensa Judicial de la DIAN, mediante Resolución No. 010508 del 4 de diciembre de 2013, decidió confirmar en todas sus partes la decisión adoptada por el Comité Especial de Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín.

1.2.9.- Como Seguros del Estado no tuvo la oportunidad de interponer los recursos procedentes contra la Resolución Sanción No. 112412013000039 del 22 de enero de 2013, procedió a solicitar copia de ese acto con el fin de demandarlo ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

1.3. Normas violadas y concepto de violación

1.3.1- Violación al debido proceso por desconocimiento del artículo 29 constitucional y 564 del E.T

La accionante considera que la actuación de la DIAN vulneró el artículo 29 superior y el artículo 564 del Estatuto Tributario, por indebida notificación de la resolución sanción, desconociendo los derechos al debido proceso, defensa y contradicción, toda vez que:

(i) En la respuesta al pliego de cargos el apoderado de Seguros del Estado, indicó una dirección expresa para que se notificara a la aseguradora las actuaciones procesales de ese proceso sancionatorio, por lo que debía aplicarse el artículo 564 del E.T y no el artículo 565 del E.T.

(ii) El artículo 564 del E.T. establece que si el responsable –en este caso la aseguradora- señala expresamente una dirección, los actos correspondientes deberán ser notificados en esa dirección.

(iii) La DIAN no intentó una notificación directa a la Aseguradora, pese a que en el Registro Único Tributario se indica su domicilio principal, dirección que coincide con la indicada por el apoderado en la respuesta al pliego de cargos.

(iv) El apoderado no tenía la facultad expresa para notificarse de la resolución sanción, toda vez que en el escrito que da respuesta al pliego de cargos, se indicó una dirección procesal expresa que era la de la Aseguradora.

(v) La DIAN a nivel nacional y en todas sus seccionales, permanentemente notifica actuaciones a Seguros del Estado en la carrera 11 No. 90-20 de Bogotá, esto es, en la dirección indicada por el apoderado en la respuesta al pliego de cargos, por lo que no se entiende la actuación diferenciada en este caso, más cuando la publicación en la página web de la entidad no garantiza su conocimiento y, mucho menos, su contradicción.

(vi) La falta de notificación de la resolución sanción no sólo impidió ejercer la contradicción y defensa frente a la decisión, sino que truncó la posibilidad de que se transara la obligación y se diera por terminado el proceso sancionatorio en virtud de lo dispuesto en la Ley 1607 de 2012 y el decreto reglamentario No. 699 de 2013.

(vii) Considera la accionante que no es de recibo constitucional conformar un documento que servirá de título ejecutivo contra el deudor solidario -Aseguradora-, cuando el mismo ha sido excluido del proceso de formación y del proceso administrativo de determinación de la obligación, en razón a una indebida notificación.

1.3.2- Violación al debido proceso por desconocimiento del artículo 29 constitucional, artículos 66, 67 y 72 del CPACA y del artículo y 565 del E.T

De conformidad con las normas señaladas, el acto de notificación de los actos reviste especial importancia, toda vez que garantiza el derecho al debido proceso y el derecho de defensa, razón por la que su inobservancia implica la inoponibilidad del acto administrativo.

En el caso particular, la falta de notificación de la resolución sanción generó que la DIAN considerara que el acto estaba en firme, toda vez que la Aseguradora no agotó lo vía gubernativa, con la consecuente imposibilidad de transar y terminar por mutuo acuerdo la obligación.

Ahora, de haberse notificado a una dirección diferente a la señalada por el apoderado, la DIAN debía dar aplicación al artículo 565 del E.T para que la de la Aseguradora en su calidad de garante, fuera notificada en la última dirección informada en el RUT, esto es, carrera 11 N 90-20 de Bogotá.

Considerando lo anterior, se destaca que la resolución sanción no es un acto preparatorio, sino definitivo que crea obligaciones, por lo que se debió intentar la notificación de manera personal o por correo certificado, a la última dirección informada en el RUT de la Aseguradora o por correo electrónico, en los términos del artículo 565 del E.T.

1.3.3- La resolución sanción es inexistente e inoponible a la Aseguradora por no haber sido notificada, razón por la que carece de firmeza

En virtud de lo dispuesto en los artículos 828 y 829 del E.T., la Resolución Sanción No. 112412013000039 del 22 de enero de 2013, no se encuentra ejecutoriada ni puede prestar mérito ejecutivo porque nunca fue notificada a Seguros del Estado.

En ese sentido, el acto *“resulta totalmente inexistente y por lo tanto es imposible atacar o acatar lo que se pretende por parte de la administración, ahora bien, es imposible ejercer el derecho de defensa y debido proceso si no se conoce el acto administrativo que posteriormente se hará exigible a la aseguradora garante”*.

1.3.4- Expedición irregular de la resolución sanción

Considerando los artículos 137 y 138 del CPACA, la sociedad accionante considera que la Resolución Sanción No. 112412013000039 del 22 de enero de 2013, está viciada de

nulidad como quiera que fue expedida de manera irregular por cuanto en la parte resolutive: **(i)** no ordenó hacer efectiva la póliza de cumplimiento de disposiciones legales No. 65-43-101000164; **(ii)** no vinculó a Seguros del Estado como garante de la obligación; **(iii)** ni declaró la solidaridad de la aseguradora.

En tal sentido, el acto administrativo que pretenda ser reconocido como declaratoria de siniestro para obtener la afectación de la póliza, debe contener la declaratoria de incumplimiento de la obligación, así como, la orden de afectar la póliza, indicando, así mismo, la cuantía que corresponde pagar a la Aseguradora. Estas obligaciones se encuentran contenidas en las "condiciones generales" que acompañan la póliza de cumplimiento de disposiciones legales y que fue presentada y aceptada por la DIAN en su oportunidad.

Por lo tanto, a juicio de la accionante, se requiere que la parte resolutive sea clara y expresa, toda vez que la solidaridad no puede presumirse por ministerio de la ley y debe ser declarada de manera expresa.

1.3.5- Violación de los artículos 1045, 1054 y 1055 del Código de Comercio por la inexistencia y/o ineficacia del contrato de seguro

De haber existido fraude en el proceso de devolución garantizado con la póliza No. 65-43-101000164, el contrato de seguro resultaría inexistente, toda vez que el consentimiento otorgado por la Aseguradora al momento de celebrar el contrato y expedir la póliza resultó viciado, puesto que el ánimo del tomador era fraudulento, doloso y de mala fe.

Téngase en cuenta que de conformidad con el artículo 1055 del Código de Comercio, el dolo, la culpa grave y los actos meramente potestativos del tomador, asegurado o beneficiario son inasegurables y cualquier estipulación en contrario no producirá efecto alguno.

En ese sentido, si dentro del proceso de determinación de improcedencia de la devolución se estableció la utilización de

medios fraudulentos por el tomador sociedad Magrocol. S.A.S, el contrato de seguros carece de efecto jurídico, al ser inexistente por violación del consentimiento de la Aseguradora.

Por otra parte, en los términos de los artículos 1045 y 1054 del Código de Comercio, el supuesto fraude para obtener la devolución del impuesto deja sin efecto el contrato de seguro, ya que el riesgo asegurado no era incierto ni futuro, ya que antes de presentar la solicitud de devolución, el tomador de la póliza sabía que la misma resultaría improcedente, al haber obrado con dolo y presentar documentos falsos.

1.3.6.- Violación del artículo 1079 del Código de Comercio por sobrepasar el límite de responsabilidad de la aseguradora

Si la DIAN pretende cobrar a Seguros del Estado el valor de la devolución improcedente, los intereses moratorios, intereses moratorios incrementados en un 50% y las demás sanciones que se establecen en la Resolución Sanción No. 112412013000039 del 22 de enero de 2013, lo puede hacer únicamente hasta la suma de \$513.608.000 que es el límite de responsabilidad económica exigible a la Aseguradora, so pena de vulnerar el artículo 1079 del Código de Comercio.

En tal sentido, la accionante manifiesta que es garante de unas obligaciones tributarias de un tercero, pero no por ello es contribuyente responsable de la procedencia de la devolución de impuestos solicitada, por lo tanto, su responsabilidad y sus obligaciones se limitan a las normas que regulan el contrato de seguro.

1.3.7- Violación al debido proceso porque la calidad de deudor solidario no se encuentra constituida y reconocida

Finalmente, manifiesta que la notificación del contribuyente no equivale a la notificación del garante, por lo tanto, en razón a la relación jurídica contractual entre la DIAN y la Aseguradora, puede acudir a la jurisdicción a reclamar los derechos que considere vulnerados.

2. Oposición

Mediante apoderado judicial, la DIAN compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

2.1- La DIAN presentó como excepciones: **(i)** el pleito pendiente, considerando que en el Tribunal Administrativo de Antioquia la accionante tramita una acción de nulidad contra el Acta N° 193 del 20 de septiembre de 2013 y los actos confirmatorios, considerando los mismos argumentos discutidos en este proceso, es decir, la indebida notificación de la resolución sanción del 22 de enero de 2013. **(ii)** La caducidad de la acción, toda vez que la resolución del 22 de enero del 2013, fue publicada en la web de la entidad el 9 de marzo de 2013, quedando ejecutoriada el 9 de mayo del mismo año. En tal sentido, la demanda debió presentarse hasta el 9 de julio de 2013, pero fue presentada más de un año después.

2.2- Sobre la notificación de la resolución sanción

La Resolución Sanción No. 112412013000039 del 22 de enero de 2013, se encuentra debidamente notificada en virtud de lo dispuesto en los artículos 565 y 568 del E.T.

Tal como lo dispone el párrafo segundo del artículo 565 del E.T., modificado por el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006, cuando en los procesos que se adelanten ante la administración tributaria se actúe con apoderado, como ocurrió en el caso concreto, las notificaciones deben hacerse a la última dirección que el apoderado tenga registrada en el RUT.

Por esa razón, esto es, por haberse actuado con apoderado, no era posible aplicar el artículo 564 ibídem en el proceso sancionatorio adelantado contra sociedad Magrocol. S.A.S. Cosa diferente sería si la Aseguradora del contribuyente hubiera actuado directamente o si el apoderado hubiera suministrado una dirección para su notificación -no la de su poderdante- distinta a la registrada en el RUT.

Así pues, como el acto administrativo no pudo notificarse a la dirección registrada en el RUT del apoderado de Seguros del Estado, se acudió a lo dispuesto en el artículo 568 del E.T., que regula la notificación por aviso en la página web de la entidad.

Considerando lo anterior, el trámite de la notificación a la compañía de seguros se realizó a través de la publicación efectuada en la página web de la DIAN, en los términos del artículo 568 del E.T, pese a lo anterior, la accionante no hizo uso de los recursos, por lo que el referido acto quedó en firme.

2.3.- Sobre la expedición irregular

La DIAN considera que no es cierto que en la resolución sanción se haya omitido la vinculación a Seguros del Estado como garante de la obligación tributaria de la sociedad Magrocol. S.A.S. De la lectura del anexo de la resolución sanción se concluye todo lo contrario.

*En todo caso, "...el título que presta mérito ejecutivo para el cobro de la sanción por devolución improcedente es complejo, como quiera que está integrado con el original de la póliza y el acto administrativo ejecutoriado, que para este caso es la Resolución Sanción por Devolución improcedente; entendiéndose que el riesgo asegurado es el hecho o suceso incierto que tome el asegurador, es decir, la obligación objeto de la devolución"*³.

En ese sentido, en virtud del artículo 828-1 del E.T., tratándose de devoluciones amparadas en pólizas de garantía, la vinculación de la Aseguradora se da con la notificación de la resolución sanción expedida en contra del contribuyente, pues ese es el momento de configuración del siniestro.

3. Sentencia de primera instancia

3.1- Mediante sentencia del 28 de abril de 2016, el Tribunal Administrativo de Antioquia⁴ declaró no probada la excepción de

³ Folio 127.

⁴ Folio 322 y ss.

caducidad de la acción, negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la demandante.

Para el Tribunal, la dirección procesal informada por el apoderado de Seguros del Estado es prevalente frente a otra dirección que se encuentre en el proceso o que se establezca de la consulta del RUT, razón por la que en el presente caso la DIAN debió aplicar el artículo 564 y no el 565 del E.T.

No obstante esa irregularidad, la resolución sanción debe entenderse notificada por conducta concluyente, en virtud de lo dispuesto en el artículo 72 del CPACA, como quiera que Seguros del Estado reveló que conocía el acto de la referencia, al interponer la demanda ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

En ese sentido, el Tribunal concluyó que como la notificación no es un requisito de validez del acto, no podía hablarse de la inexistencia de la resolución sanción.

3.2- De otro lado, de acuerdo con la sentencia, no puede decirse que el acto fue expedido de manera irregular toda vez que tanto en el pliego de cargos como en el anexo explicativo de la resolución sanción, se hizo alusión expresa a Seguros del Estado como garante de la devolución otorgada a favor de la sociedad Magrocol. S.A.S

3.3- Finalmente, en relación con la supuesta vulneración del Código de Comercio, el Tribunal manifestó que la resolución sanción se ajustó a lo dispuesto en el artículo 860 del E.T. y a los términos de la póliza de seguro, toda vez que Seguros del Estado se comprometió a amparar no solo el monto de la devolución sino también las sanciones que se derivaran de su improcedencia.

4. Recurso de apelación

Seguros del Estado apeló la sentencia de primera instancia con el fin de que sea revocada y, en su lugar, se acceda a las pretensiones de la demanda. Además de reiterar los argumentos de la demanda, manifestó que:

4.1- Omisión en la notificación de la resolución sanción. La accionante manifiesta que no se dieron los supuestos para que existiera la notificación por conducta concluyente. A su juicio, el juez de primera instancia desconoció que el centro del debate jurídico es que la DIAN considera que el acto demandado está en firme y que no se le otorgó posibilidad a la Aseguradora de agotar los recursos procedentes en vía administrativa.

Lo que se pretende, en consecuencia, es que se declare inexigible e inoponible la resolución sanción.

4.2- Inexistencia de la resolución sanción. Seguros del Estado tuvo conocimiento de la existencia de la resolución sanción de manera irregular, por lo que no puede hablarse de notificación por conducta concluyente.

Pese a que el Tribunal Administrativo reconoció que la resolución sanción fue notificada de manera errónea, no declaró su inexigibilidad e inoponibilidad, al considerar que la Aseguradora se había notificado por conducta concluyente, no obstante, desconoció el juez de primera instancia que al momento de conocer el acto, la accionante ya no podía interponer los recursos de ley.

4.3- Expedición irregular de la resolución sanción. El acto administrativo que determina la responsabilidad de la Aseguradora es la resolución sanción, demandada en el presente proceso y no el pliego de cargos.

Por tal motivo, no es suficiente que en el pliego de cargos se mencione a la Aseguradora, ya que el acto administrativo que declara el siniestro para obtener la afectación de la póliza, debe indicar la declaratoria de incumplimiento de la obligación, la orden de afectar la póliza y la cuantía que corresponde pagar a la aseguradora.

4.4- Inexistencia del contrato de seguros. Si el contribuyente empleó medios fraudulentos, el contrato de seguros es inexistente, a la luz del artículo 1055 del Código de Comercio, toda vez que se vulneró el consentimiento de la Aseguradora, situación que debió declararse por el juez de primera instancia.

Aunado a lo anterior, si bien la Aseguradora tiene la calidad de deudora solidaria especial, no es la contribuyente, por lo que su responsabilidad se debe limitar a las condiciones del contrato de seguro.

Finalmente, manifiesta que la póliza tiene un límite asegurado, esto es, todas las sumas como intereses moratorios y sanciones deberán pagarse siempre y cuando respeten el límite del valor asegurado.

5. Alegatos de conclusión en segunda instancia

La apoderada de la parte demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación.

La apoderada de la DIAN reiteró los argumentos expuestos en la oposición.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado⁵ solicitó revocar la sentencia de primera instancia y, en su lugar, proferir una sentencia inhibitoria por configurarse la excepción de inepta demanda.

Y eso es así por cuanto la aseguradora dice que se enteró de la resolución sanción el 22 de noviembre de 2013, cuando le notificaron la decisión del recurso de reposición contra el acto que negó la terminación del proceso sancionatorio por mutuo acuerdo, fecha que ratifica en el alegato de conclusión de esta instancia.

No obstante, la demanda contra la resolución sanción, objeto del presente proceso, fue interpuesta el 22 de julio de 2014, es decir, después de transcurridos los cuatro (4) meses desde la notificación, consagrados en los artículos 138 y 164 (literal d) del C.P.A.C.A.

⁵ Folio 398 y ss.

En consecuencia, concluye que se debe emitir un fallo inhibitorio por ineptitud sustantiva de la demanda.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Sobre la caducidad de la acción, la indebida notificación de la resolución sanción y la violación al debido proceso

1.1.- En reiteradas oportunidades la Sala ha señalado que de acuerdo con los artículos 828, numeral 4, y 860 del Estatuto Tributario, en el caso de las devoluciones con garantía, el acto que determina la responsabilidad del garante y la exigibilidad de la obligación a su cargo es la resolución que declara la improcedencia de la devolución y ordena el reintegro⁶.

Si bien los actos liquidatorios son el fundamento para dictar los actos sancionatorios por devolución improcedente, esa circunstancia por sí sola, no implica el deber de notificación al garante pues el artículo 860 ibídem solo exige que se notifique la liquidación oficial de revisión al contribuyente, que es el titular de la relación jurídica sustancial, calidad que no tiene la sociedad garante.

Todo sin perjuicio de que, cuando ocurre el siniestro, por regla general, con la imposición de la sanción, que es el objeto del seguro -lo amparado-, surja el interés o legitimación de las compañías de seguro para recurrir la sanción y demandarla ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 54001-23-33-000-2012-00158-01 (20956). Sentencia del 9 de marzo de 2017. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 25000-23-27-000-2012-00307-02 (21147). Sentencia del 14 de julio de 2016. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 08001-23-31-000-1997-11939-01 (20539). Sentencia del 23 de abril de 2015. C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Lo anterior, porque en los casos de devoluciones amparadas mediante póliza, la resolución sanción es el acto que declara la improcedencia de la devolución y ordena el correspondiente reintegro y, por ende, el que determina la exigibilidad de la obligación asegurada.

1.2.- De otro lado, como se expuso en sentencia del 6 de septiembre de 2017⁷, en los términos del parágrafo 2 del artículo 565 del E.T., adicionado por el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006, cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante actúe a través de apoderado en el curso de una actuación administrativa ante la UAE-DIAN, la notificación del respectivo acto administrativo se debe surtir en la última dirección que dicho apoderado tenga registrada en el RUT.

Esta dirección prima respecto de la informada en el mismo registro por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por lo que la inobservancia de esta norma conduce a la indebida notificación del acto administrativo.

1.3.- Si se examina el texto del artículo 565 del E.T, tratándose de la notificación por correo, que es la que interesa en el caso concreto, se pueden extractar varias reglas, a saber⁸:

- (i) Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante ha informado dirección en el Registro Único Tributario – RUT⁹, la notificación por correo de los actos

⁷ La Sala retoma los argumentos expuestos en la sentencia del 6 de septiembre de 2017, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, radicado 17001-23-33-000-2013-00362-01 (21282).

⁸ Parágrafos 1 y 2 del artículo 565 del ET.

⁹ Conforme con el artículo 555-2 del ET, creado por el artículo 19 de la Ley 863 de 2003, el Registro Único Tributario, RUT, administrado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio; los responsables del Régimen Común y los pertenecientes al régimen simplificado; los agentes retenedores; los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros, y los demás sujetos de

administrativos expedidos por la administración tributaria se debe surtir mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la última dirección informada por estos en el RUT¹⁰.

- (ii) Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante no hubiere informado una dirección a la administración tributaria, la actuación administrativa correspondiente se podrá notificar a la que establezca la administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y, en general, de información oficial, comercial o bancaria¹¹.
- (iii) Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante actúe a través de apoderado en el proceso que se adelante ante la administración tributaria, la notificación se surtirá a la última dirección que dicho apoderado tenga registrada en el Registro Único Tributario, RUT¹².

1.4.- Sin embargo dichas reglas varían cuando se haya informado dirección procesal, caso en el cual, esta prima sobre las demás.

De conformidad con el artículo 564 del E.T., *"si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes, la administración deberá hacerlo a dicha dirección"*.

Como lo ha manifestado esta Sala en oportunidades anteriores¹³, el

obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, respecto de los cuales esta requiera su inscripción.

¹⁰ Cfr. el parágrafo primero del artículo 565 del ET.

¹¹ Ibídem.

¹² Cfr. el parágrafo segundo del artículo 565 del ET.

¹³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 05001-23-33-000-2014-02275-01 (22377). Auto del 3 de agosto de 2016. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 13001-23-31-000-2007-00251-01 (19553). Sentencia del 30 de abril de 2014. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo.

artículo 564 del E.T. permite que el sujeto pasivo del tributo suministre de forma expresa una dirección para que se surtan las notificaciones de los actos proferidos en determinado procedimiento administrativo, denominada por la ley como dirección procesal, que tiene *preferencia* sobre cualquier otra dirección de notificación.

Por eso, la dirección que haya registrado el contribuyente en el RUT o en su actualización y la indicada por el apoderado, si lo hubiere, debe “ceder” en favor de la dirección procesal si se indica esa dirección en la actuación administrativa correspondiente.

1.5.- Por esa razón una lectura armónica del artículo 564 del E.T., en concordancia con lo dispuesto en el artículo 565 ibídem –con la modificación introducida en por el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006-, permite concluir que no es potestativo para la administración notificar el contenido de sus actos a una dirección diferente a la informada como dirección procesal.

Luego, en el caso que ocupa la atención de la Sala, es claro que la DIAN no obró de conformidad con el artículo 564 señalado, pues no notificó la resolución sanción a la dirección procesal informada por el apoderado de Seguros del Estado desde la contestación al pliego de cargos.

1.6.- De acuerdo con lo expuesto, se impone concluir que la notificación a Seguros del Estado de la Resolución Sanción No. 112412013000039 del 22 de enero de 2013, se hizo de manera irregular, pues no se atendieron las reglas establecidas en el artículo 564 del E.T.

Sin embargo, como lo ha advertido esta Sección en otras oportunidades¹⁴, para que la indebida notificación de un acto pueda dar lugar a su nulidad es necesario, en los términos del artículo

Sección Cuarta. Proceso 66001-23-33-000-2012-00157-01 (20259). Sentencia del 12 de noviembre de 2015. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 08001-23-33-000-2013-00381-01 (21895). Sentencia del 27 de junio de 2018. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 17001-23-33-000-2013-00362-01 (21282). Sentencia del 6 de septiembre de 2017. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

730-3 del Estatuto Tributario, que se trate de una notificación extemporánea; circunstancia que sólo ocurría si expresamente la ley exige un término perentorio para la notificación del acto, pues estaríamos frente a una falta de competencia temporal.

En el evento de no encontrarnos en el supuesto de extemporaneidad de la notificación, como es el caso que se estudia, lo procedente es la aplicación del artículo 72 del CPACA. De acuerdo con esa norma, las notificaciones no producen efectos jurídicos y se entienden por no hechas cuando se efectúan sin el lleno de los requisitos de ley, *“a menos que la parte interesada revele que conoce el acto, consienta la decisión o interponga los recursos legales”*.

1.7.- En el caso concreto observa la Sala que fue con la presentación de la demanda, que Seguros del Estado reveló que conocía el contenido de la Resolución Sanción No. 112412013000039 del 22 de enero de 2013, por lo que debe entenderse, ante la falta de certeza de otra fecha anterior, que la notificación de dicho acto administrativo se llevó a cabo por *conducta concluyente* el mismo día de la presentación de la demanda.

Si bien es cierto que desde que la DIAN le notificó a Seguros del Estado la resolución que resolvió el recurso de reposición frente a la decisión de no transigir las obligaciones establecidas en el pliego de cargos por devolución improcedente -22 de noviembre de 2013-¹⁵, esta podía conocer de la existencia de la Resolución Sanción No. 112412013000039 del 22 de enero de 2013, no es menos cierto que en el proceso no está probada la fecha en la que efectivamente conoció su contenido, por lo que se toma la fecha de la presentación de la demanda a fin de contabilizar la caducidad de la acción.

1.8.- Recuérdese que lo fundamental es que el contribuyente tenga conocimiento de las resoluciones de la administración con el fin de controvertir las mismas, ya sea en vía administrativa –si es procedente y está en tiempo- o sólo en vía judicial, así sea

¹⁵ Folio 7.

mediante una forma subsidiaria como lo es la notificación por conducta concluyente:

La conducta concluyente, vale decir, es una forma subsidiaria de notificación de los actos administrativos. Se presenta cuando el interesado actúa y presenta un recurso, formula una solicitud o acepta la decisión, dando por hecho que conoce la decisión administrativa, esto es, el acto administrativo.

Existe, entonces, notificación por conducta concluyente, así se alegue que hubo irregularidades en la notificación personal o por edicto. El acto administrativo se notificó, sin que interese si fue personal, por edicto o por conducta concluyente. De hecho, lo importante o clave es que el administrado se entere de la decisión para que la recurra, la demande o la acate, según el caso¹⁶ (Énfasis propio).

En ese sentido, debe considerarse en el presente caso como subsanada la irregularidad en la notificación personal de la resolución sanción, puesto que Seguros del Estado ejerció el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho para controvertir su legalidad.

1.9.- La resolución sanción no fue notificada en debida forma pero, como se dijo, esa irregularidad no acarrea, por sí sola, su nulidad. Cosa diferente es que el acto sea inoponible para Seguros del Estado en los procedimientos iniciados antes de su notificación por conducta concluyente, esto es, antes del 22 de julio de 2014¹⁷, que fue la fecha de presentación de la demanda, pero esos son asuntos que no pueden ser analizados en el presente proceso.

De hecho, consultada la página web del Consejo de Estado, la Sala observa que Seguros del Estado demandó el Acta no. 193 del 20 de septiembre de 2013 y las resoluciones No. 12 del 24 de octubre de 2013 y No. 010508 del 04 de diciembre de 2013, por medio de las cuales se decidió no transar y en consecuencia no terminar por mutuo acuerdo el proceso administrativo sancionatorio No. IH200920112700, llevado a cabo con ocasión de la devolución

¹⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 28 de febrero de 2013 radicado No. 25000232700020120030201 (19606) C.P. Hugo Fernando Bastida Bárcenas.

¹⁷ Folio 55.

improcedente del tercer bimestre del impuesto a las ventas del año 2009.

El proceso se identifica con el radicado 05001233300020140075501 y mediante sentencia del 11 de marzo de 2016, el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Tercera de Oralidad, accedió a las pretensiones de la demanda¹⁸.

En la actualidad se encuentra en esta Sección para decidir sobre el recurso de apelación interpuesto por la DIAN y será al resolver dicha demanda que se estudie la validez de los actos que negaron la terminación por mutuo acuerdo, sobre la base de la inoponibilidad de la Resolución Sanción No. 112412013000039 del 22 de enero de 2013 y los efectos de su notificación irregular para el caso específico, pues, se insiste, de acuerdo con lo sostenido por esta Sección, ello no es suficiente para decretar la nulidad de los actos impugnados en este proceso.

1.10.- En conclusión, para lo que interesa en este asunto, no puede hablarse de una violación al debido proceso de Seguros del Estado en tanto la sociedad tuvo la posibilidad de conocer el acto y obtener copia de éste, así fuera por conducta concluyente, para ejercer su derecho de defensa mediante la interposición de una demanda ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, como en efecto lo hizo.

2. De la expedición irregular de la resolución sanción

2.1.- Seguros del Estado afirma que la Resolución Sanción No. 112412013000039 del 22 de enero de 2013 fue expedida de manera irregular porque en la parte resolutive no se ordenó hacer efectiva la póliza de cumplimiento de disposiciones legales No. 65-43-101000164, no se vinculó a Seguros del Estado como garante de la obligación, ni se declaró la solidaridad de la aseguradora.

¹⁸

Consulta,

sitio

web:

http://anterior.consejodeestado.gov.co/testmaster/nue_actua.asp?mindice=05001233300020140075501

Si bien es cierto que en la parte resolutive del acto atacado no se hizo referencia a Seguros del Estado ni se ordenó hacer efectiva la póliza, no puede perderse de vista que en la parte motiva se manifestó que el anexo explicativo hacía parte integral de ese acto administrativo¹⁹.

2.2.- Consultado el anexo explicativo²⁰ de la resolución sanción demandada, se advierte que la DIAN reconoció a Seguros del Estado como garante de la obligación de la sociedad Magrocol S.A.S, tanto así que le notificó el pliego de cargos y analizó los argumentos expuestos por esa sociedad en oposición a dicho pliego²¹.

Se observa, además, que en el mismo anexo explicativo se dijo expresamente que como la póliza se encontraba vigente, la intención de la DIAN era hacerla efectiva hasta por el valor asegurado, no por valores diferentes o superiores a los asegurados²².

En ese sentido, no se configura la irregularidad puesta de presente por la sociedad demandante, razón por la que el cargo no está llamado a prosperar.

3. Sobre la violación del artículo 1079 del Código de Comercio por sobrepasar el límite de responsabilidad de la aseguradora

3.1.- La resolución sanción demandada le ordenó a la Empresa Magrocol S.A.S el reintegro de la suma de \$497.752.000 por la devolución improcedente del impuesto sobre las ventas correspondiente al tercer bimestre del año 2009, más los intereses

¹⁹ Folio 56.

²⁰ Folio 57 y ss.

²¹ En el anexo explicativo de la resolución sanción se lee: "*La solicitud del saldo a favor registrado en la declaración del Impuesto sobre las Ventas presentada en 2009/08/18 bajo el número 070042660102591, fue respaldada con la Póliza Garantía N° 65 43 10 1000164 de la Compañía SEGUROS DEL ESTADO SA NIT 860.009.578-6.*" Folio 57.

²² Cfr. Fl. 58.

moratorios aumentados en un 50% y, a título de sanción, el pago del 500% del valor devuelto, equivalente a la suma de \$2.488.760.000, por el valor devuelto en forma improcedente.

Si bien es cierto que en la parte resolutive del acto atacado no se hizo referencia a Seguros del Estado ni se ordenó hacer efectiva la póliza, no puede perderse de vista que en el anexo explicativo de la resolución sanción, se dijo expresamente que como la póliza se encontraba vigente, la intención de la DIAN era hacerla efectiva hasta por el valor asegurado, no por valores diferentes o superiores a los asegurados.

3.2.- No es cierto, como lo entiende la sociedad demandante, que mediante la resolución sanción la DIAN haya cuantificado a la Aseguradora el valor con el que debía responder en calidad de garante de la obligación, en los términos del artículo 860 del Estatuto Tributario.

Lo que se establece en el acto demandado es una sanción a cargo de la sociedad Magrocol S.A.S, determinada según el artículo 670 del Estatuto Tributario, y el consecuente reconocimiento del amparo de la póliza otorgada por Seguros del Estado.

3.3.- El artículo 860 del E.T. establece que *“el garante será solidariamente responsable por las obligaciones garantizadas, incluyendo el monto de las sanciones por improcedencia de la devolución, las cuales se harán efectivas junto con los intereses correspondientes”*.

Ahora bien, como lo precisó la Sección en las sentencias de 29 de noviembre de 2017²³ y 5 de abril de 2018²⁴, las compañías de seguros, en virtud de lo dispuesto en el artículo 1079 del Código de Comercio, no están obligadas a responder sino hasta la concurrencia de la suma asegurada.

²³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 25000-23-37-000-2014-00102-01 (22236). Sentencia del 29 de noviembre de 2017. C.P. Milton Chaves García.

²⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 25000-23-37-000-2015-00971-01 (23019). Sentencia del 5 de abril de 2018. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

Por lo anterior, Seguros del Estado, en calidad de garante con responsabilidad solidaria, debe responder únicamente por el monto de la obligación garantizada en la póliza otorgada a favor de la sociedad Magrocol S.A.S, independientemente del valor de las obligaciones y sanciones impuestas al contribuyente.

3.4.- Ese límite consagrado en el artículo 1079 del Código de Comercio no fue desconocido por la DIAN en la resolución sanción demandada, pues, como se expuso, en ese acto no se ordenó hacer efectiva la póliza por un valor determinado, ni se cuantificó el monto a cargo de la demandante como garante del contribuyente. Simplemente se constituyó el siniestro amparado.

De hecho, al resolver uno de los argumentos expuestos por Seguros del Estado contra el pliego de cargos, la DIAN expresamente manifestó:

Analizando las inconformidades expresadas por el Apoderado de la Aseguradora en calidad de garante del proceso, encuentra el Despacho que la Administración ha realizado la investigación teniendo en cuenta todos los hechos reales y valorando las pruebas que ha obtenido en el desarrollo de la misma, adicionalmente con oficio No. 1 11 201 241 881 de 2011/08/29 le fue comunicada la vinculación como deudor solidario de la sociedad investigada, tal como lo expresa el Artículo 860 del Estatuto Tributario y 28 del Código Contencioso Administrativo; de otro lado la aseveración expresada en el escrito en cuanto a que la Aseguradora sólo responde por el valor registrado en la Póliza, en ningún caso la Administración Tributaria ha expedido acto alguno solicitándole el pago de valores diferentes a los asegurados²⁵ (Énfasis propio).

3.5.- De acuerdo con lo expuesto, para la Sala es claro que la resolución sanción no tasó a cargo de Seguros del Estado un monto superior al asegurado en relación con la devolución improcedente del saldo a favor determinado en la declaración del IVA del tercer bimestre del año gravable 2009. Diferente es que se reconozca a la Aseguradora como garante de la obligación del contribuyente, pero solo hasta por el monto de la póliza, como efectivamente lo manifiesta la DIAN en el acto demandado, pues es la consecuencia

²⁵ FI. 58.

inherente a la determinación o materialización de la obligación garantizada (sanción por devolución improcedente).

En consecuencia, debe concluirse que la resolución sanción no contradice los términos en que fue expedida la póliza, ni desconoce lo dispuesto en los artículos 1079 del Código de Comercio y 860 y 814-2 del Estatuto Tributario²⁶.

4. De la violación de los artículos 1045, 1054 y 1055 del Código de Comercio por la inexistencia y/o ineficacia del contrato de seguro

La inexistencia o ineficacia del contrato de seguro no es un asunto que pueda discutirse en este proceso.

La discusión jurídica que propone Seguros del Estado está ligada a la declaratoria de nulidad del contrato de seguro celebrado con la sociedad Magrocol S.A.S, no con la DIAN, principalmente por vicios en el consentimiento, asunto que no es de competencia de esta jurisdicción.

En ese sentido, la Sala se abstendrá de analizar el cargo alegado.

5. Aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria²⁷

²⁶ Artículo 814-2. Cobro de garantías. Dentro de los diez (10) días siguientes a la ejecutoria de la resolución que ordene hacer efectiva la garantía otorgada, el garante deberá consignar el valor garantizado hasta concurrencia del saldo insoluto.

Vencido este término, si el garante no cumpliera con dicha obligación, el funcionario competente librará mandamiento de pago contra el garante y en el mismo acto podrá ordenar el embargo, secuestro y avalúo de los bienes del mismo.

La notificación del mandamiento de pago al garante se hará en la forma indicada en el artículo 826 de este Estatuto.

En ningún caso el garante podrá alegar excepción alguna diferente a la de pago efectivo.”

²⁷ En esta materia la Sala reitera los argumentos expuestos en las siguientes providencias: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 54001-23-33-000-2012-00158-01(20956). Sentencia del 9 de marzo de 2017. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 25000-23-37-000-2015-

5.1.- De acuerdo con lo expuesto en relación con los cargos alegados por el demandante, la Sala debería confirmar la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda. Sin embargo, se procederá a anular parcialmente el acto demandado en aplicación del principio de favorabilidad, de conformidad el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 670 del E.T.

Y eso es así por cuanto en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del E.T., se estableció que *“el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”*.

5.2.- Al compararse la regulación de la sanción por devolución improcedente consagrada en el artículo 670 del E.T.²⁸, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016 –artículo 293-, la Sala aprecia que ésta última establece una sanción más favorable para el sancionado porque no contempla los intereses moratorios aumentados en un 50%, sino la liquidación de los intereses moratorios respectivos, más una multa equivalente al 20% del valor devuelto o compensado en exceso.

Además, la nueva legislación disminuyó la sanción adicional del 500% al 100% sobre el monto devuelto, impuesta a los contribuyentes que utilicen documentos falsos o maniobras fraudulentas, como ocurrió en el caso analizado.

00971-01(23019). Sentencia del 5 de abril de 2018. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 25000-23-37-000-2015-00295-01(23289). Sentencia del 25 de abril de 2018. C.P. Milton Chaves García.

²⁸ Artículo 670. Sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones. [...] Si la Administración Tributaria dentro del proceso de determinación, mediante liquidación oficial rechaza o modifica el saldo a favor objeto de devolución o compensación, deberán reintegrarse las sumas devueltas o compensadas en exceso más los intereses moratorios que correspondan, aumentados éstos últimos en un cincuenta por ciento (50%). [...] Cuando utilizando documentos falsos o mediante fraude, se obtenga una devolución, adicionalmente se impondrá una sanción equivalente al quinientos por ciento (500%) del monto devuelto en forma improcedente.

5.3.- En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación, de oficio, al principio de favorabilidad y establecerá el valor de las sanciones por devolución improcedente aquí demandadas en **(i)** el reintegro de los valores devueltos, **(ii)** el pago de los intereses moratorios respectivos, **(iii)** la multa del 20% del valor devuelto o compensado en exceso y **(iv)** la sanción adicional del 100% sobre el monto devuelto.

Adicionalmente, los intereses moratorios deben liquidarse por la administración conforme con lo dispuesto en el artículo 293 de la Ley 1819 de 2016.

Si bien es cierto que el demandante en el presente proceso es Seguros del Estado, no el contribuyente, la aplicación del principio de favorabilidad conlleva la reducción de la sanción impuesta al contribuyente sancionado, dejando así el proceso judicial adelantado por Seguros del Estado un beneficio para la sociedad Magrocol S.A.S, sociedad que cometió el hecho sancionable contemplado en el artículo 670 del E.T. y que no adelantó ninguna actuación en contra de los actos sancionatorios.

5.4.- Por lo anterior, la Sala revocará la sentencia apelada, con excepción del numeral primero que declaró no probada la excepción de caducidad de la acción.

En consecuencia, se declarará la nulidad parcial del acto demandado. A título de restablecimiento del derecho, conforme con el artículo 187 del CPACA, declarará que la sociedad Magrocol S.A.S debe **(i)** reintegrar a la DIAN \$497.752.000, que es la suma indebidamente devuelta; **(ii)** pagar los intereses moratorios a que haya lugar; **(iii)** pagar la sanción del 20% del valor devuelto indebidamente, esto es, \$99.550.400; y **(iv)** pagar la sanción adicional del 100% del valor de la devolución (\$497.752.000) por el uso de documentos falsos o hacer fraude para obtener la devolución.

Podría decirse que la Sala no tiene competencia para pronunciarse sobre este extremo, toda vez que la sanción se impone al responsable del impuesto, que no es parte en el proceso.

Sin embargo, no puede perderse de vista las consecuencias que se derivan del seguro de cumplimiento, de las obligaciones que resultan para la Aseguradora y del hecho que es ella la “deudora” de la sanción impuesta en los actos, en la medida en que se trasladó el “riesgo”, en los estrictos términos de la póliza de cumplimiento. Eso explica que la nulidad parcial pueda decretarse.

6. Sobre la condena en costas

No habrá lugar a condena en costas (gastos o expensas del proceso y agencias del derecho) porque en el expediente no se probó su causación, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del CGP, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del CPACA.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

1.- Revocar la sentencia del 28 de abril de 2016 proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia en el proceso de la referencia, salvo el numeral primero que declaró no probada la excepción de caducidad de la acción.

2.- Declarar la nulidad parcial de la Resolución Sanción No.112412013000039 del 22 de enero de 2013, expedida por la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, por medio de la cual se impuso a la sociedad Magrocol S.A.S. la sanción por devolución improcedente de saldos a favor del impuesto de IVA del 3º bimestre del año 2009.

3.- A título de restablecimiento del derecho, se declara que la sociedad Magrocol S.A.S debe **(i)** reintegrar a la DIAN la suma de \$497.752.000, por concepto del valor indebidamente devuelto; **(ii)** pagar los intereses moratorios a que haya lugar, liquidados conforme con los artículos 634 y 670 del Estatuto Tributario, modificados por los artículos 278 y 293 de la Ley 1819 de 2016;

(iii) pagar la sanción del 20% del valor devuelto indebidamente, esto es, la suma de \$99.550.400; y (iv) pagar la sanción adicional del 100% del valor de la devolución, esto es, la suma de \$497.752.000, por el uso de documentos falsos o hacer fraude para obtener la devolución.

4.- Negar las demás pretensiones de la demanda.

5.- De conformidad con lo dispuesto en los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, no se condena en costas habida cuenta de que en el expediente no hay prueba de que se causaron.

6.- Se reconoce personería jurídica al abogado Herman Antonio González Castro para que actúe como apoderado de la U.A.E.- DIAN, en los términos del memorial que obra a folios 409 y ss.

7.- Ejecutoriada la presente providencia, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese, cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

Julio Roberto Piza Rodríguez
Presidente de la Sala

Stella Jeannette Carvajal Basto

Milton Chaves García

Jorge Octavio Ramírez Ramírez

